Tribunal administratif N° 32145 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 4 mars 2013
2e chambre

Audience publique du 24 mars 2014

Recours formé par
la société civile immobilière .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32145 du rôle, déposée en date du 4 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur AAA et de Monsieur BBB, agissant en tant que gérants et associés de la société civile immobilière ....., ayant son siège social à ….., portant introduction d'un recours en réformation, sinon en annulation contre une décision rendue en date du 29 novembre 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007 émis le 28 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 4 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 4 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de la société civile immobilière ..... ;

Vu le mémoire en duplique déposé le 19 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2014.

Le 28 avril 2011, le bureau d'imposition de Luxembourg Sociétés 3 émit à l'égard de la société civile immobilière ....., ci-après désignée par « la société .....», le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, ci-après désigné par « le bulletin ».

Par courrier du 9 novembre 2012, la société .....introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin au motif que les bulletins d'imposition, tout en déviant de façon

importante par rapport aux déclarations, n'auraient pas fait l'objet d'une information préalable du contribuable telle que prévue par le paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Par décision du 29 novembre 2012, répertoriée sous le numéro C 18102 du rôle, le directeur déclara irrecevable la réclamation de la société ...... Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 16 novembre 2012 par les sieurs AAA et BBB au nom de la société civile ....., ayant son siège social à ...., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007, émis le 28 avril 2011;*

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant au bulletin entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste; qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste;

Considérant que le bulletin litigieux de l'année 2007 a été émis le 28 avril 2011 et notifié le 3 mai 2011; qu'ainsi le délai a expiré le 3 août 2011;

que la réclamation est donc tardive;

Considérant que le réclamant avance que sa requête ne devrait pas être considérée comme tardive, alors que le bureau d'imposition aurait omis de lui accorder le droit d'être entendu, ancré au paragraphe 205 alinéa 3 AO ;

Considérant cependant que si le directeur est appelé à contrôler la légalité externe de l'acte avant d'en analyser le bien-fondé, il n'en est pas moins que ces examens présupposent la recevabilité de la réclamation (voir en ce sens déjà décision directoriale sur réclamation du 17 septembre 2003, n° 12075 du rôle, confirmée par arrêt de la Cour administrative du 2 décembre 2004, n°18544C du rôle); que même à supposer la prescription du paragraphe 205 alinéa 3 AO non remplie, quod non en l'espèce, cette omission ne saurait prolonger le délai de réclamation;

Considérant, à titre tout à fait superfétatoire, que quant au fond, le litige porte sur la seule qualification des revenus réalisés lors de la cession des parts de la société civile ; que le bureau d'imposition n'ayant fait que poursuivre l'imposition des revenus de la société civile immobilière en tant que bénéfice commercial tel qu'opéré conformément aux déclarations d'impôts et aux établissements séparés et en commun des années antérieures, tous non contestés, et aucune divergence de vues n'existant quant aux faits, le bureau d'imposition n'était pas obligé d'accorder au réclamant un droit d'être entendu qui n'aurait pu servir à

élucider des circonstances autres que celles déjà connues, sur lesquelles allait s'asseoir l'établissement en commun;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation (§§ 228 et 246 AO) est un délai de forclusion;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2013, la société .....a introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale du 29 novembre 2012, précitée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit. Le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est dès lors recevable. Il n'y a par conséquent pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Quant à la tardiveté de sa réclamation introduite auprès du directeur, telle que retenue dans la décision déférée du 29 novembre 2012, la société demanderesse soutient que la présomption prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal modifié du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », s'appliquerait à condition que la partie étatique puisse prouver la date de la remise à la poste du bulletin d'imposition et non la date d'émission de celui-ci, de sorte que le directeur ne saurait baser son raisonnement sur la date d'émission du bulletin litigieux.

La société demanderesse explique encore que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 prévoirait la possibilité d'une notification au destinataire qui demeure au Luxembourg par simple pli fermé à la poste en la matière sous examen, et que cette notification serait présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulterait des circonstances de l'espèce que l'envoi n'aurait pas atteint le destinataire dans le délai prévu. Cette présomption jouerait à condition que la date de la remise à la poste constituant le point de départ de la prescription soit connue de façon certaine. La charge de la preuve afférente incomberait à l'Etat en vertu de l'article 59, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et la partie étatique ne saurait renverser la charge de la preuve. Elle en déduit que la décision directoriale sous examen devrait être réformée.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

Le paragraphe 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

En vertu de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 pris notamment sur base du paragraphe 211 (3) AO précité : « *Les bulletins qui fixent une cote d´impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d´une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d´assiette d´un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l´impôt peuvent être notifiés aux destinataires qui demeurent au Grand-Duché par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d´impôt ou une base d´assiette entre plusieurs communes* ».

Il est constant en cause que la société demanderesse est un contribuable résident et que le bulletin litigieux a fixé à l'égard de cette dernière une cote d'impôt sur les revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, de sorte que la notification dudit bulletin rentre dans le champ d'application de l'article 1er du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et a, partant, pu être effectuée par la voie d'un courrier simple fermé à la poste.

Aux termes de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 : « *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l´envoi à la poste à moins qu´il ne résulte des circonstances de l´espèce que l´envoi n´a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* ».

L'article 2, précité, établit une présomption de notification du bulletin dont le point de départ se situe à la date de la remise de l'envoi en cause à la poste.

Il est vrai qu'un bulletin notifié au contribuable porte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste.

Cependant, il n'en reste pas moins qu'une preuve de la date de la remise à la poste existe en ce que la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin attestant de la date du traitement du courrier par la poste, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué.

Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Dès lors, au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 d'admettre la notification de bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du paragraphe 88 (3) AO, il y a lieu d'appliquer la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme la réception du

bulletin à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire.[1]

Force est au tribunal de constater que si la société demanderesse ne nie certes pas avoir réceptionné le bulletin litigieux émis le 28 avril 2011, elle reste cependant en défaut de rapporter la preuve qu'elle l'aurait réceptionné à une date postérieure au troisième jour ouvrable suivant la date effective de remise à la poste dudit bulletin dès lors qu'elle est restée en défaut de produire le bulletin litigieux et l'enveloppe d'envoi l'ayant contenu, lesquelles pièces auraient permis de vérifier la date d'émission du bulletin et de traitement du courrier d'envoi par la poste. D'un autre côté, l'Etat a versé en cause une copie réimprimée du bulletin adressé à la société demanderesse et renseignant la date d'émission du 28 avril 2011. Par voie de conséquence, la société demanderesse n'a pas soumis en cause des indices suffisants de nature à renverser la présomption établie par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, de manière que le directeur a valablement pu retenir la date présumée de notification du 3 mai 2011, telle que renseignée dans la décision déférée.

Cette conclusion n'est pas énervée par la référence faite par la société demanderesse à l'article 59, alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999, précitée, qui dispose que : « *La charge de la régularité de la procédure fiscale appartient à l'administration.* », étant donné qu'il résulte des considérations qui précèdent, et plus particulièrement du dossier fiscal versé en cause par la partie étatique, et à défaut d'autres éléments apportés par la société demanderesse afin d'établir l'irrégularité de la procédure visée, que la partie étatique a établi la régularité de la présente procédure fiscale, et plus particulièrement la régularité de la notification du bulletin du 28 avril 2011.

Il s'ensuit que le moyen ayant trait à l'article 2 du règlement du 24 octobre 1978 est à rejeter pour ne pas être fondé.

La société demanderesse fait encore valoir que l'émission du bulletin d'imposition par l'administration fiscale serait le résultat d'une décision unilatérale et obligatoire de celle-ci, de sorte qu'elle devrait être contrebalancée par le principe du contradictoire, principe général de droit applicable en matière fiscale. Le principe du contradictoire se traduirait par le droit du contribuable d'être entendu, tel que prévu par le paragraphe 204 (1) AO. Elle en déduit que lorsque l'administration fiscale entendrait dévier de la déclaration d'impôt du contribuable lors de l'établissement du bulletin d'impôt, les déviations substantielles devraient, conformément au paragraphe 205 (3) AO, être communiquées au préalable au contribuable afin de lui donner la possibilité de faire ses observations. Le défaut de cette notification préalable serait sanctionné par la nullité du bulletin d'imposition, étant donné qu'une formalité substantielle n'aurait pas été respectée lors de l'instruction du dossier.

La société demanderesse estime que la nullité aurait un effet supérieur à l'annulation du bulletin, en ce que le bulletin frappé de nullité serait considéré comme n'ayant jamais existé. Par conséquent, les voies de recours mentionnées sur un bulletin frappé de nullité seraient sans effet. Elle donne à considérer qu'en l'espèce, l'administration fiscale, en émettant le bulletin litigieux, se serait écartée des déclarations du contribuable, ainsi que de sa propre position adoptée au cours des années antérieures, sans l'en informer au préalable. Il

[1] Cf. Cour adm., 14 mai 2013, n° 31799 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

ressortirait en effet de la rubrique « *Remarques générales – Allgemeine Anmerkungen* » du bulletin que celui-ci opérerait un redressement par rapport à la déclaration fiscale déposée. Elle ne partage pas la position du directeur d'après laquelle il y aurait en l'espèce lieu d'exclure l'application du paragraphe 205 (3) AO puisque les revenus ayant fait l'objet d'un redressement n'auraient pas figuré dans sa déclaration d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2007. Elle conclut que ce défaut de notification préalable constituerait une violation du principe du contradictoire, de sorte que le bulletin serait frappé de nullité.

La société demanderesse insiste encore sur le fait qu'il faudrait distinguer entre la nullité et l'annulation du vice de forme. Le vice de forme entraînerait la nullité automatique du bulletin indépendamment de son contenu. Par conséquent, le contenu du bulletin, et notamment la mention des voies de recours, ne serait pas opposable au contribuable du fait de la nullité inhérente au bulletin.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

La société demanderesse fait en substance plaider que le non-respect en l'espèce du paragraphe 205 (3) AO entraînerait la nullité du bulletin, que les voies de recours y renseignées ne lui seraient dès lors pas applicables et que partant sa réclamation auprès du directeur n'aurait pas été tardive.

Le paragraphe 205 (3) AO prévoit que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerungen mitzuteilen.* »

S'il est vrai que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable, et par la même le principe du contradictoire, et qu'une violation ce droit entraîne l'annulation du bulletin d'impôt émis au terme de la procédure ainsi viciée,[2] il convient de rappeler que ce vice est à situer au niveau de la légalité externe du bulletin qu'il incombe au directeur d'analyser dans sa décision statuant sur le bien-fondé de la réclamation introduite contre ledit bulletin, mais que le respect des délais de recours est à situer à une étape antérieure à savoir celle de la recevabilité de la réclamation.

A cet égard, il échet encore de noter que les délais de recours visent à tenir compte de deux principes fondamentaux de l'Etat de droit se trouvant en conflit, à savoir, d'une part, le principe de légalité exigeant que toute situation contraire à la loi, ou, plus généralement, au droit, puisse être éliminée sans considération de délai, et d'autre part, la sécurité juridique s'opposant à ce que la régularité de l'action administrative puisse être en tout temps contestée.[3] Il s'ensuit qu'un éventuel vice de forme du bulletin ne dispense pas le contribuable de respecter les délai et voies de recours légaux, indiqués d'ailleurs sur ledit bulletin.

[2] Cf. Trib. adm., 19 février 2009, n° 23487 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 479 et autres références y citées

[3] Michel Leroy, *Contentieux administratif*, Quatrième Edition, ULB, p. 542

Le paragraphe 245 AO disposant que : « *(1) Le délai de recours est de trois mois pour les réclamations (§ 228 AO)* […] », le directeur a valablement pu conclure à l'expiration du délai de réclamation de trois mois à la date du 3 août 2011, en retenant comme date présumée de notification du bulletin le 3 mai 2011, et constater par conséquent que la réclamation introduite par la demanderesse par le biais de son courrier du 9 novembre 2012, précité, est tardive.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la société demanderesse était tenue de respecter le délai de recours de trois mois pour introduire sa réclamation, conformément au paragraphe 245 AO, sans qu'il n'y ait besoin d'analyser si le paragraphe 205 (3) AO aurait dû trouver application en l'espèce. Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu déclarer la réclamation de la société demanderesse irrecevable *ratione temporis* et que le recours sous analyse est partant à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation :

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard